

Aproveitamento de prejuízos além dos 30% na extinção de incorporada

Ives Gandra da Silva Martins*

Pretendo abordar, neste artigo para a Revista do Egrégio Tribunal Regional da 1ª. Região, interessante questão, que se discute ainda em Conselhos Administrativos, mas que, necessariamente, chegará ao Poder Judiciário. A questão é de se saber se na extinção de uma empresa – assim determina a lei comercial, artigo 227, § 3º da Lei das S/As, nos casos das empresas incorporadas -¹, em havendo lucro, poderia ela compensar a totalidade de seus prejuízos e não apenas os 30%, a que faz menção a Lei 9.065/1995, no artigo 15,² para empresas em funcionamento³.

Essa única questão deve ser examinada à luz de um único princípio, qual seja, o da legalidade.

Pretendo, neste estudo, demonstrar :

- a) o correto entendimento das decisões administrativas favoráveis à tese de que, na extinção de empresa incorporada, há possibilidade de aproveitamento de todo o prejuízo acumulado, em havendo lucro, por força de texto expresso da lei fiscal⁴;

* Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional.

¹ Reza o artigo 227, § 3º da Lei 6.404/1976: “Art. 227 A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos direitos e obrigações (...).

§ 3º Aprovado pela assembleia-geral da incorporadora, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos de incorporação.” (grifos meus)

² O artigo mencionado está assim redigido: “Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.”

³ Fernando Albino, Plínio Garcia, Ricardo Barreto Ferreira da Silva e Fernando Sálvia aconselham na extinção da incorporada a cautela com seus acionistas: “A partir da data da publicação da ata desta assembleia da incorporada passará a fluir o prazo de 30 (trinta) dias para o exercício do direito de retirada dos acionistas dissidentes conforme previsto no art. 230. Em função disso, na prática, é conveniente que, antes de se dar sequência aos trâmites posteriores da operação de incorporação, aguarde-se o decurso desse prazo. Outra alternativa seria a de, antes mesmo de se iniciar o procedimento da incorporação, acautelarem-se os interessados em obter, de todos os acionistas, um acordo, visando a garantir o exercício do direito de voto nessa assembleia, em favor da incorporação, ou ainda, comprarem as ações ou quotas daqueles que sabidamente não concordarão com a operação.

Como último passo dessa fase deliberativa, reúnem-se novamente, em assembleia geral, os sócios ou acionistas da incorporadora para aprovar o laudo de avaliação e concretizarem a incorporação,

extinguindo-se, consequentemente, a incorporada.” (grifos meus)
(Comentários à Lei das Sociedades por Ações. Coordenadores Geraldo de Camargo Vidigal e Ives Gandra Martins. 1ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990, p. 735).

⁴ Acórdão CSRF/01-05.100

Órgão: Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

Ementa: IRPJ - Compensação de Prejuízo - Limite de 30% - Empresa incorporada - À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido.

Número do Recurso: 101-122596

Turma: Primeira Turma

Número do Processo: 10980.011045/99-90

Tipo do Recurso: Recurso de Divergência

Matéria: IRPJ

Recorrente: Eletrolux do Brasil S.A. (Suc. da Embel - Empresa Bras. Esp. no Com. de Eletrodomésticos Ltda. e da Prosdócimo - Assist. Técnica de Eletrodomésticos Ltda.)

Interessado(a): Fazenda Nacional

Data da Sessão: 19/10/2004 9:30:00

Relator(a): José Henrique Longo

Acórdão: CSRF/01 - 05.100

Decisão: DPUI - Dar Provimento por Unanimidade

Texto da decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. – Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Dicler de Assunção - OAB/PR 7.498. - Presente ao julgamento o Sr. Procurador da Fazenda Nacional Dr. Sérgio de Moura.

Data de decisão: 19/10/2004

Processo: 10980.011045/99-90

Recurso: RD 101-122596

Matéria: IRPJ (Exercício 1997)

Recorrente: Eletrolux do Brasil S/A

Recorrida: 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes

Interessada: Fazenda Nacional

Sessão de: 19 de outubro de 2004

Acórdão: CSRF/01-05.100

IRPJ. Compensação de prejuízo. Limite de 30%. Empresa incorporada. À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Eletrolux do Brasil S/A.

b) todas as decisões administrativas, contrárias à tese do aproveitamento, macularam o princípio da legalidade, nitidamente exposto no artigo 15 da Lei 9.065/1995, de rigor, aplicável apenas às empresas em funcionamento;

c) o Superior Tribunal de Justiça, claramente, cuidou da legalidade da restrição de 30% de aproveitamento, somente às sociedades não extintas, preservando-lhes, todavia, o direito de compensarem, no tempo, o prejuízo, direito *que não lhes é tirado*; ⁵

d) é correto o disposto no artigo 33 do D.L. 2341/1987, que proíbe o aproveitamento do prejuízo da incorporada na incorporadora, pois esta foi extinta e, se extinta, quando da incorporação, não pode seu prejuízo ser transladado para a incorporadora; ⁶

e) não há lacuna na lei que limitou a 30% a compensação de prejuízos fiscais, *pois apenas dedicada a empresas em funcionamento*, como o STJ e a exposição de motivos das MPs e projetos de conversão em lei resultantes esclareceram; ⁷

f) a lei objetivou, exclusivamente, distender, no tempo, o aproveitamento de prejuízo, *mas não eliminá-lo*, em havendo lucros;

g) a interpretação sistemática do artigo 15 da Lei 9.065/1995, à luz do princípio da legalidade, é a única que se adequa à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e, a unanimidade, da doutrina brasileira ⁸.

Passo, agora, a expor minha inteligência da questão, à luz das premissas retro-apresentadas.

O imposto sobre a renda não tem definição constitucional. Elencado entre os impostos da União como incidente sobre: “*renda e proventos de qualquer natureza*” (art. 153, III), houve por bem, o constituinte, transferir sua conformação para a lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, letra “a”, assim redigido:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) *definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.* ⁹

acordam os membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Manoel Antônio Gadelha Dias – Presidente

José Henrique Longo – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio de Freitas Dutra; Maria Goretti de Bulhões Carvalho; Cândido Rodrigues Neuber; Victor Luís de Salles Freire; Leila Maria Scherrer Leitão; Remis Almeida Estol; José Clóvis Alves; José Carlos Passuello; José Ribamar Barros Penha; Wilfrido Augusto Marques; Marcos Vinicius Neder de Lima; Carlos Alberto Gonçalves Nunes; Dorival Padovan e Mário Junqueira Franco Júnior” (grifos meus) (Site Internet www.decisoes.com.br/).

⁵ STJ – Recurso Especial 183.155:

“Tributário – Dedução de Prejuízos Fiscais – Limitação Lei 8.981/1995 – Legalidade.

1- A limitação estabelecida na Lei 8.981/1995, para a dedução de prejuízos das empresas, não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.

2- O art. 52 da Lei 8.981/1995 diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30% (trinta por cento), sem afronta aos arts. 43 e 110 do CT” (grifos meus) in Mauricio Dantas Bezerra, “Da inaplicabilidade da limitação à compensação de prejuízos fiscais nos casos de incorporação, fusão e cisão de sociedades”, Revista Dialética de Direito Tributário 96/p. 54.

⁶ “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida” (grifos meus).

⁷ “No Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 junho de 1995, a fls. 3270, consta a exposição de motivos da Medida Provisória 998/1995, reedição das Medidas Provisórias 947/1995 e 972/1995 e convertida na Lei 9.065/1995. Dela se pode destacar o seguinte excerto: ‘Arts. 15 e 16 do Projeto: decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações

impostas pela Medida Provisória 812/94 (Lei 8.981/1995). Ocorre hoje “vacatio legis” em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.” (grifos meus) (1ª CC, 8ª Câmara, Acórdão 108-06.682, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Jr., j. 20/9/2001, D.O.U. 28/2/2002).

⁸ Pedro Anan Jr. e Juliana Grandino Latorre escrevem: “Face a essas considerações, entendemos que não há qualquer impedimento na utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL sem a trava de 30%, em caso de extinção da sociedade incorporada; tampouco quanto à incorporação da empresa controladora pela controlada; bem como na incorporação de empresa lucrativa por deficitária, quando pertencentes ao mesmo Grupo Econômico.

As operações por ora referidas foram analisadas pelo Conselho de Contribuintes e possuem bons precedentes jurisprudenciais acerca da respectiva viabilidade. Na hipótese de obtenção de decisão administrativa favorável e eventual questionamento por parte do Ministério Público Federal ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, visando a submissão da decisão administrativa pelo Judiciário, o contribuinte estará amparado por decisões judiciais, tanto do STF quanto do STJ, rechaçada tal possibilidade de interferência, e ratificando a perenidade da decisão administrativa” (“Incorporação – Aspectos relevantes e a posição do Conselho de Contribuintes”. Imposto de renda pessoa jurídica – Teoria e prática. Coordenação de Pedro Anan Jr., São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 305/6).

⁹ Escrevi: “Nos debates com constituintes e nos contactos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo ‘Centrao’, que pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim a preparação de um anteprojeto articulado, concordaram conosco e colocaram, por

Como se percebe, a definição de *Fatos geradores, Bases de cálculo e Contribuintes* do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza só pode ser ofertada - e exclusivamente - por lei complementar. O que não se enquadrar no perfil estabelecido pela lei complementar, não passará pelo crivo de constitucionalidade.

Nitidamente, a lei complementar não pode estabelecer, como determinou o legislador com tal nível de elaboração legislativa, quaisquer parâmetros, mas apenas o desenho implicitamente constante da Lei Suprema. Em outras palavras, não poderá o legislador complementar declarar que o imposto sobre a renda incide sobre a propriedade territorial urbana, pois estaria mudando o denominado conceito implícito da Lei maior.

Por essa razão, a lei complementar, enquanto versando sobre normas gerais, é apenas explicativa ¹⁰.

Acacianamente, diria que a lei complementar honra seu próprio nome, complementando a Constituição na explicitação dos implícitos conceitos,

decorrência, no Texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar.

A letra 'a', portanto, diz que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, dever-se-ia falar em 'tributo' e não 'tributos', posto que o tributo é gênero do qual pendem as cinco espécies tributárias hospedadas pelo sistema.

Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar. O advérbio 'especialmente' não exclui, antes inclui, por sua natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies" (O sistema tributário na Constituição. 6ª. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2007, p. 140/1).

¹⁰ O Ministro Moreira Alves esclarece o que seja a explicitação por lei de conceitos implícitos da lei suprema: "E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. - Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, 'para atender às suas finalidades essenciais', não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição". (grifos meus) (Pesquisas Tributárias – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário. Coordenação Ives Gandra Martins. 2ª ed. São Paulo: co-Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 31/2).

não podendo nada criar que não esteja implicitamente constando da lei suprema.

Tanto a Constituição, quanto a lei complementar, enquanto veiculando normas gerais, dispõem sobre competências e regulações, mas não são auto-aplicáveis. Dependem de lei ordinária. Estabelecem, todavia, os parâmetros a orientar o legislador ordinário ¹¹.

No caso do imposto sobre a renda, o artigo 43 do CTN define o que seja a renda tributável e o que seriam proventos de qualquer natureza.

Está assim redigido:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º - A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela LCP 104, de 10/1/2001)

§ 2º - Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela LCP 104, de 10/1/2001) ¹².

¹¹ Escrevi: "Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, postase acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental" (Comentários à Constituição do Brasil. 6º vol., tomo I. 2ª. ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2001, p. 79/80).

¹² José Luiz Bulhões Pedreira, ao distinguir "fluxo" de "acréscimo", identifica o "acréscimo" como "acumulação" (visão estática) e a "entrada" (visão dinâmica). Representam, pois, sob o aspecto temporal, isto é, no momento de sua ocorrência, um acréscimo, vocábulo inclusive utilizado pelo legislador complementar para

A aquisição da disponibilidade material constitui, de rigor, o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, distinguindo o legislador complementar – o CTN foi recepcionado desde a Constituição de 1967 com eficácia de lei complementar-, a aquisição de disponibilidade econômica da jurídica.

A meu ver, toda a disponibilidade jurídica é também econômica, pois caso contrário o tributo não poderia incidir. Organizei, inclusive, Simpósio Nacional, com a presença de um dos autores do anteprojeto do Código (Gilberto de Ulhôa Canto) para conformar, doutrinariamente, o fato gerador do I.R. Por força daquele evento e da própria jurisprudência administrativa e judicial resultante, ficou claro que o cerne do fato gerador está no *acréscimo patrimonial* decorrente do produto do capital, do trabalho, de ambos ou de outros *acréscimos* não decorrentes do capital, do trabalho ou de ambos ¹³.

Tanto é que, na definição de proventos, utiliza-se, o legislador complementar, da expressão “*outros acréscimos patrimoniais*” (*grifos meus*); vale dizer, que a aquisição de disponibilidade que constitui renda é também *um acréscimo patrimonial*.

Não entrarei, por força do escopo do presente estudo, a discutir a diferença entre disponibilidade econômica ou jurídica, *pois ambas constituem acréscimos*, mas lembro que alguns autores projetam sua interpretação à luz do artigo 116 do CTN, que

definiu o fato gerador e as circunstâncias de fato e de direito de sua ocorrência ¹⁴.

Para efeitos deste estudo o que cumpre realçar é que o *acréscimo patrimonial* é que constitui fato gerador do I.R.

Por outro lado, o artigo 44 do CTN, nitidamente, define a base de cálculo para três situações referentes à aquisição de disponibilidade ou *acréscimo patrimonial*.

A primeira é o montante real. Só o que estiver definido em lei como *aquisição real de disponibilidade* pode, na primeira hipótese, ser incidido pelo imposto sobre a renda ¹⁵.

¹⁴ Escrevi: “Por essa razão, explicita o legislador complementar que a renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. A aquisição correspondente a algo que se acrescenta, que aumenta a patrimonialidade anterior, embora outros fatores possam diminuir-las. Por isto, o aumento, como sinônimo de fluxo, lhe é pertinente.

Por outro lado, o legislador complementar aclara que tipo de aquisição seria de fato impositivo do tributo questionado, ou seja, aquele das disponibilidades econômicas e jurídicas. O discurso corresponde, por decorrência, a uma limitação. Não a qualquer tipo de aquisição, mas apenas aquele correspondente à ostentação de disponibilidade econômica ou jurídica refere-se o comando intermediário.

Os intérpretes têm, algumas vezes, tido dificuldades em esclarecer o que seria disponibilidade jurídica, mormente ao se levar em consideração que o simples fato de uma disponibilidade econômica ter tratamento legal, tal tratamento a transforma também em disponibilidade jurídica.

Temos nos insurgido contra a impropriedade redacional, a partir da concepção de que não há objeto ajurídico no Direito. E distinguir, no Direito, situações a partir da adjetivação ‘jurídica’, é tornar o gênero, espécie.

No caso, todavia, passando por cima da impropriedade, a matéria tem campo próprio de explicitação, a partir do disposto nos arts. 113, 114, 116 e 117 do CTN”. (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 11, O fato gerador do IR e proventos de qualquer natureza. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo: 1986, p. 266/267, co-ed. Ed. Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária).

¹⁵ Henry Tilbery hospeda a mesma inteligência ao comentar o artigo 44 do CTN:

“b) No caso das pessoas jurídicas, aplica-se para apurar o lucro real, seguindo o conceito do acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais). (Hodiernamente denominadas não operacionais).

Para fins da tributação pelo imposto de renda o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária determinados itens são adicionados ao lucro real, outros são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável. Para designar esse cômputo, que leva ao resultado, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa jurídica diferente do lucro apresentado

definir o suporte fático do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim, se expressa o eminente jurista: “O sentido vulgar da renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, aluguéis, proventos ou receitas. A expressão “proventos” é empregada como sinônimo de pensão, crédito, provento ou lucro. No seu sentido vulgar, tanto a expressão “renda” quanto a “proventos” implica a ideia de fluxo, alguma coisa que entra, que é recebida.” (Imposto de Renda. APEC, p. 2 a 21).

¹³ O Simpósio Nacional citado teve como fulcro o Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 11, O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, co-ed. Resenha Tributária/CEU, 1986, coordenação de Ives Gandra Martins e escrito por Antonio Carlos Garcia de Souza, Antonio Manoel González, Carlos da Rocha Guimarães, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ian de Porto Alegre Muniz, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Luciano da Silva Amaro, Ricardo Mariz de Oliveira, Wagner Balera, Waldir Silveira Mello e Ylves José de Miranda Guimarães.

Em outras palavras, a diferença entre o custo da aquisição de disponibilidade e o gasto para esta aquisição é que constitui o *acréscimo patrimonial tributável*, não podendo, ainda por lógica acaciana, uma não aquisição de disponibilidade ser tributada, como se aquisição fosse.

Não sem razão, a respeito deste aspecto, a Ministra Eliana Calmon declarou:

(...) limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução.

A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (...)

Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado. (grifos meus) (RESP 993.975).

Vale dizer, manifestou, com muita clareza, que a postergação no tempo do aproveitamento do prejuízo não implicaria a sua eliminação, visto que seria sempre mantido o direito de aproveitamento. Em outras palavras, firmou com nitidez a tese de que um *não acréscimo patrimonial* não poderia ser incidido pelo I. Renda, pois, se suprimido fosse o direito de compensação do prejuízo, um *não acréscimo patrimonial* seria matéria tributável pelo imposto sobre a renda, em um *lucro* incompensável por um prejuízo real, que jamais poderia ser, entretanto, utilizado!!! Manifestamente e de acordo com o *estrito princípio da legalidade*, firmou o STJ a inteligência que:

a) postergação, no tempo, de aproveitamento do prejuízo não elimina o inalienável direito de aproveitá-lo, em havendo lucro;

b) o aproveitamento segmentado só pode ser feito em empresas em funcionamento, pois nas empresas extintas não há possibilidade de postergação, no tempo, para seu aproveitamento;¹⁶

pela contabilidade, usa-se a expressão *balanço fiscal*” (Comentários ao Código Tributário Nacional. 5ª. ed., vol. 1. Coordenação Ives Gandra Martins, São Paulo: Ed. Saraiva, 2008, p. 370).

¹⁶ O Conselheiro Mário Junqueira Franco Jr., com meridiana nitidez, esclarece, em voto vencedor proferido na 8ª. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão 108-06.682): “A expressão

c) o *acréscimo patrimonial* é que constitui o montante real a ser considerado, como base de cálculo do imposto sobre a renda;

d) um *não acréscimo patrimonial* não constitui montante real para base de cálculo do imposto de renda, pois se não, não teria declarado o autor da lei que:

A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo. (grifos meus)¹⁷

Como se percebe, o artigo 44 do CTN, ao falar em montante real da base de cálculo, explicita, com clareza, o disposto no artigo 43, que cuida de *aquisição de disponibilidade* que implique *acréscimo patrimonial*.

¹⁸

As outras duas formas de base de cálculo são complementares e de nenhum interesse para o presente estudo. O *montante presumido* é de opção do

‘sem retirar do contribuinte o direito de compensar’ reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava.

Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação.

É matéria de pura interpretação de lei.

‘Ex positis’, conheço do recurso, para no mérito dar-lhe integral provimento.

É como voto; Senhor Presidente.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2001.”

¹⁷ Exposição de Motivos da MP 998/1995, reeditando as MPs s. 947/1995 e 972/1995, convertida na Lei 9.065/1995 e publicada no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14/6/1995.

¹⁸ Zuudi Sakakihara interpreta o artigo 44 do CTN afirmando:

“Embora o CTN não estabeleça nenhuma restrição expressa à atuação do legislador ordinário na disciplina da matéria pertinente à base de cálculo do imposto sobre a renda, não se podem desconhecer certas limitações decorrentes de normas superiores, que devem ser obrigatoriamente observadas.

A primeira delas decorre do fato de ser a renda e os proventos um *acréscimo patrimonial*, como define o CTN, como já se viu, somente uma riqueza nova na sua dimensão líquida é capaz de crescer o patrimônio, o que leva a concluir que a base de cálculo deverá refletir o *acréscimo patrimonial* na sua expressão monetária líquida, isto é, excluídas as despesas que foram necessariamente feitas na aquisição da renda ou dos proventos. Tais despesas, portanto, devem ser obrigatoriamente deduzidas da base de cálculo, quer a lei ordinária preveja, quer não.” (grifos meus) (Código Tributário Nacional Comentado. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 138).

contribuinte, que pode aceitar ou não a receita como parâmetro tributário para não ter que demonstrar as despesas dedutíveis como elementos redutores do tributo, o que ocorre com aqueles pagadores de tributos que, por facilidade operacional, adotam a declaração de pessoa jurídica, com base na receita e não no lucro. E no montante arbitrado, aquele contribuinte que não mantiver sua escrituração, de tal forma que se possa determinar as receitas e as despesas pertinentes, ou seja, que não tenha o Fisco como calcular o imposto sobre a renda, poderá ser punido, adotando-se o arbitramento do lucro, à luz da receita aferível.

Para o presente estudo o que interessa, todavia, são as disposições dos artigos 43 e 44 do CTN, que foram, a meu ver, rigorosamente, seguidas pelo legislador ordinário¹⁹.

Com efeito, reza o artigo 250, inciso III, do RIR que:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).²⁰

Como se percebe, o *lucro real*, vale dizer, o *montante* real do acréscimo patrimonial, corresponde ao lucro líquido com exclusão, entre outros, de “*prejuízo fiscal*” de “*períodos de apuração anteriores*” com “*limitação de compensação a 30%*”.²¹

A disposição, que corresponde à Lei 9.065 de 1995, art. 15 e parágrafo único, cuida, pois, com absoluta nitidez de *empresas em funcionamento*, vez que fala em *períodos anteriores*, o que pressupõe uma continuidade de operação e uma partição temporal no aproveitamento de prejuízos pretéritos.

E chega-se ao ponto fulcral da disposição. Antes de 1995, o aproveitamento de prejuízo não tinha restrição percentual. O dispositivo criou uma restrição de aproveitamento percentual para as empresas em funcionamento, permitindo, todavia, o aproveitamento total dos prejuízos distribuídos em períodos posteriores.

Os que defendem tese contrária não perceberam, entretanto, que a trava de 30% era exclusivamente

a) o intuito da norma é, nitidamente, diferir e escalonar o aproveitamento dos estoques de prejuízos fiscais, de forma a assegurar um fluxo de arrecadação mínimo e não impedi-lo;
b) a norma limitadora e as decisões, proferidas pelo STJ e pelo Conselho de Contribuintes possuem como premissa básica na sua fundamentação a continuidade das empresas; e
c) por estar expressamente vedada a possibilidade da sucessora (sociedade incorporadora) compensar o saldo de prejuízos fiscais que anteriormente pertencia à sociedade incorporada, qualquer limitação ao aproveitamento deste estoque por parte desta em sua última declaração representará, indubitavelmente, tributação de seu patrimônio e não da renda.” (Da inaplicabilidade da limitação à compensação de Prejuízos Fiscais nos casos de Incorporação, Fusão e Cisão de Sociedades, Revista Dialética de Direito Tributário 96, p. 57).

²¹ Leia-se, neste sentido, o acórdão:

“Acórdão 107-09.243

1º Conselho de Contribuintes - 7a. Câmara

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / Acórdão 107-09.243 em 5.12.2007

IRPJ - Ex.: 1999

IRPJ - Compensação de prejuízo. Limite de 30%. Empresa incorporada - A empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOU de 28/2/2002).

Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

Publicado no DOU em: 27.2.2008

Relator: Luiz Martins Valero

Recorrente: -----

Recorrida: 4ª Turma/DRJ-Campinas/SP

Data de decisão: 05/12/2007

Data de publicação: 27/2/2008.”

¹⁹ Luciano da Silva Amaro ensina: “Em suma, o que, honestamente, pretendeu o CTN foi consagrar a teoria do acréscimo patrimonial para a conceituação do fato gerador do imposto de renda. E isso ele poderia fazer, como disposição (materialmente) complementar à Constituição, sem fugir, aliás, à tradição do Direito pátrio.” (grifos meus) (Curso de Direito Tributário. 11ª ed. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. Ed. Saraiva: São Paulo, 2009, p. 379).

²⁰ Maurício Dantas Bezerra esclarece: “Assim, mediante uma interpretação sistemática e teleológica de toda a disciplina analisada, consta-se claramente que a limitação à compensação prevista no art. 15. da Lei 9.065/95 não alcança a última apuração de resultado por parte da sociedade a ser incorporada, isto porque:

para as empresas em funcionamento, algo claramente detectado pelo Superior Tribunal de Justiça e perfeitamente definido pelo autor de lei, ou seja, o de que o *prejuízo sempre poderia ser aproveitado como elemento redutor do lucro*.

E, repito, que a proibição de aproveitamento dos prejuízos, nas incorporadoras, fortalece tal entendimento, visto que a incorporadora absorve uma empresa extinta e o que é extinto não pode gerar direito de aproveitamento em outra empresa, nada obstante os reflexos patrimoniais ²².

Que se trata de extinção, o § 3º do artigo 227 da Lei 6.404/1976 não oferece dúvida, em redação que repito: “§ 3º - *Aprovados pela assembleia geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.*” (grifos meus)

A empresa incorporada extingue-se com a aprovação pela Assembleia Geral da incorporadora, cujos efeitos jurídicos perante terceiros *somente ocorrerão* a partir do arquivamento e publicação dos atos de incorporação. Tal determinação mostra que -para efeitos de validade perante terceiros, inclusive perante o fisco- apenas após o arquivamento da publicação dos atos da incorporação, já com a extinção da empresa incorporada, passa a ganhar a incorporação a plenitude de sua existência legal ²³.

A análise do artigo 227, § 3º justifica, pois, o não aproveitamento dos prejuízos pela incorporadora, se não forem compensáveis, na incorporada extinta. A lei fiscal, dessa forma, respeita o disposto nos artigos 109 e 110 do CTN, que não lhe permite alterar conceitos próprios do direito privado, *implícita* ou explicitamente conformados pela lei suprema, considerando que se extinta foi a incorporada e não aproveitado o prejuízo, à falta de lucros, não poderá a incorporadora aproveitá-lo, pois a empresa incorporada extinguiu-se no ato da incorporação ²⁴.

Em nenhum momento, todavia, a lei fiscal (art. 250, § 3º do RIR) proíbe - para as empresas em extinção - o aproveitamento integral do prejuízo de 30% até porque se o fizesse estaria maculando os artigos 43 e 44 do CTN, tornando um *não acréscimo patrimonial* (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real.

A interpretação sistemática dos dispositivos, única realmente possível no exame do direito mais abrangente, demonstra, pois, que:

a) as empresas em funcionamento podem sempre aproveitar os prejuízos de períodos anteriores distendidos no tempo, à razão de 30%;

b) as empresas incorporadoras não podem aproveitar os prejuízos das empresas incorporadas extintas, pois só estas poderiam aproveitar o prejuízo, visto que o que extinto está não pode gerar elemento

²² Leia-se a seguinte decisão do 1º Conselho de Contribuintes:

“Acórdão 107-09-243

1º Conselho de Contribuintes - 7a. Câmara

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara /Acórdão 107-09-243 em 5.12.2007

IRPJ - Ex.: 1999

IRPJ - Compensação de prejuízo. Limite de 30%. Empresa incorporada. À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. (Acórdão CSRF/01-05.100, em Sessão de 19 de outubro de 2004, publicado no DOL de 28/2/2002)

Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

Publicado no DOL em: 27/2/2008

Relator: Luiz Martins Valero

Recorrente: -----

Recorrida: 4ª. Turma/DRJ-Campinas/SP

Data de decisão: 5/12/2007

Data de publicação: 27/2/2008”.

²³ Depois de elencar inúmeras decisões do Conselho de Contribuintes, Pedro Anan Jr. e Juliana Grandino Latorre declaram: “É clarividente a orientação extraída do voto do M. Conselheiro, que se preocupa em garantir a aplicabilidade da limitação da compensação de prejuízos fiscais, desde que esta não resulte na retirada do direito

da compensação, do contribuinte. Se assim o é, ou seja, na hipótese do limite recair sobre empresa objeto de extinção, torna-se incabível a trava de 30%.

Com base nos argumentos ora indicados, entendemos que a utilização do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, em decorrência da incorporação de qualquer sociedade, não estará sujeita à limitação de 30% do lucro líquido ajustado, e que as decisões por ora apresentadas configuram sólidos argumentos, bem como importantes precedentes jurisprudenciais, caso eventual fiscalização venha eventualmente questionar a limitação contida nos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1996.” (Ob. cit., p. 296)

²⁴ Os artigos 109 e 110 do CTN estão assim redigidos:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, *expressa ou implicitamente*, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (grifos meus)

reduzidor em outra empresa no que concerne a seus lucros próprios;

c) as empresas em extinção podem aproveitar a totalidade do prejuízo dos períodos anteriores, se tiverem lucro, pois do contrário jamais poderiam não aproveitar, o que violaria os artigos 43 e 44 do CTN;

d) a trava dos 30% só foi colocada pela Lei 9.065/1995 para as empresas em funcionamento; e,

e) para as empresas em extinção permanece a possibilidade de aproveitamento integral, em havendo lucro²⁵.

É esta, rigorosamente, a inteligência não só de diversos conselheiros do Conselho de Contribuintes, mas principalmente - e o que é mais relevante - do Superior Tribunal de Justiça que, ao considerar:

a) legal a trava de 30%,

declarou que tal trava não tiraria o direito de compensação dos prejuízos pretéritos com seu

b) aproveitamento integral, no tempo,

e tal aproveitamento, nas empresas em extinção, só poderia ser feito

c) no próprio exercício da extinção;

d) sem trava nenhuma, pois, do contrário

²⁵ Lembro trecho do voto impecável do Conselheiro Mário Junqueira Franco Jr., já atrás mencionado: "Procuremos portanto o elemento histórico da finalidade da norma impositiva da 'trava'. E para isso não podemos deixar de vislumbrar as lições do saudoso amigo e ex-conselheiro Edson Vianna de Brito, verdadeiro autor da norma, quando ainda ocupava, com incontestável brilhantismo, posição relevante nos quadros da Receita Federal. Edson assim discorreu sobre a norma de limitação, em seu livro *Imposto de Renda*, Frase Editora, São Paulo, 1995, pp. 161 e segs.: 'Este dispositivo estabelece uma base de cálculo mínima, para efeito da determinação do imposto de renda devido, através da fixação de um limite máximo de redução - por compensação de prejuízos fiscais - do lucro tributável apurado em cada ano-calendário. Em outras palavras, as pessoas jurídicas que detenham estoque de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores passam a sujeitar-se a um imposto de renda mínimo, uma vez que o lucro tributável só poderá ser reduzido em no máximo trinta por cento.

Note-se, preliminarmente, que em nenhum momento, o texto legal cerceou o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 1º de janeiro de 1995. Pelo contrário, ao fixar um limite máximo para compensação em cada ano-calendário, o dispositivo legal, em seu parágrafo único, faculta a compensação da parcela que seria compensável se não houvesse a limitação com o lucro real de anos calendário subsequentes" (Ac. 108-06.682).

e) jamais seria aproveitado²⁶.

O princípio da legalidade, portanto, impõe para o caso esta inteligência. A tese segundo a qual a lei não cuidou da espécie, que foi a defendida pelos ilustrados julgadores no processo que examinei, não procede, pois, por integração analógica, estenderam uma restrição de direito (trava de 30%) apenas aplicável a empresas em funcionamento para empresas em extinção, que são detentoras do direito, que o CTN lhes outorgou, de não terem que pagar tributos sobre um "não acréscimo patrimonial"²⁷.

O princípio da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta de lei formal não permitiria que se fulminasse o direito absoluto de aproveitamento integral de prejuízos, em havendo lucros das empresas em extinção, pois não pode haver incidência do *imposto sobre a renda sobre uma não renda*.²⁸

²⁶ O Conselheiro José Henrique Longo fundamenta, com clareza, seu voto ao dizer: "Esse raciocínio já está pacificado neste Conselho de Contribuintes. A norma (Lei 9065/1995, art. 15), ao impor a 'trava' na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo de aproveitamento do prejuízo (de 4 anos), para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos.

Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Decreto-lei 2341/1987, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo." (Processo 10980.011045/99-90, Ac. CSRF/01-05.100)

²⁷ A integração analógica é proibida por força do § 1º do artigo 108 do CTN, assim redigido: "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; (...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

²⁸ Yome Dolácio de Oliveira lembra que: "Na criação e alteração dos tributos, o Legislativo dos entes de governo, por força da norma constitucional que lhes outorga a competência impositiva (e que é norma de organização da atribuição de poderes), recebe o poder para traçar na lei de incidência, o fato-tipo legal, a que vai ligar, como consequência ou estatuição, o tributo. Tal atribuição assegura ao legislador ordinário, com exclusividade, a opção para a escolha dos fatos tributáveis, o poder de proceder à qualificação tipológica, isto é, a seleção de tais fatos de acordo com os fins por ele objetivados para defini-los na hipótese de incidência. Também, com exclusividade, toca-lhe o poder de determinar o "quantum" do tributo (base de cálculo e alíquota) e o sujeito passivo.

O nosso raciocínio é extensivo à contribuição social sobre o lucro, cujo regime jurídico segue aquele do imposto de renda sobre o lucro.

Por fim, é de se lembrar que, se dúvida houvesse, que para mim, para o Poder Judiciário, para muitos Conselheiros do Tribunal Administrativo, para o autor da lei e para a esmagadora maioria da doutrina não há, mas há nas decisões conflitantes da própria Administração Pública, um outro artigo do CTN dever-se-ia aplicar, qual seja, o artigo 112 do CTN assim disposto:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Por tal artigo, optou o legislador complementar, sempre que a dúvida se instalasse na penalização do contribuinte, que a interpretação mais favorável ao contribuinte fosse adotada. E na questão objeto deste estudo, a interpretação mais favorável é, manifestamente, aquela que o CTN determina, e a legislação ordinária indica ²⁹.

Essa competência atribuída pela Constituição, por exigência desta, quando exercida deve observar a norma geral do art. 97 do C.T., isto é, o legislador ordinário deve proceder à definição exaustiva dos elementos do fato-tipo legal ou hipótese de incidência, do sujeito passivo, e dos elementos da quantificação do tributo - a base de cálculo e a alíquota.

Visto esse poder do legislador ordinário de proceder a uma qualificação tipológica ou tipificação normática que transpõe para a hipótese de incidência da norma, cumpre anotar seus limites previstos na Constituição e leis complementares, entre elas o C.T. Naturalmente o legislador deve observar os marcos da atribuição rígida das competências aos entes de governo; e, ainda que o tributo se inclua no âmbito da sua competência, deve observar as normas gerais de organização, da Constituição e das leis complementares que, em encadeamento sistemático, definem em maior grau de abstração na escala conceitual, os limites circundantes da atuação normativa do legislador ordinário (grifos meus) (Caderno de Pesquisas Tributárias 6. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo: coedição CEEU/ed. Resenha.. Tributária, 1991, p. 503/504).

²⁹ Antonio J. Franco de Campos interpreta: "Acreditamos não se tratar de especificações taxativas, mas exemplificativas. Dessa forma, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos,

poderá empregar-se a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária: 'benigna amplianda.'

Admite-se que o art. 112 reflete o velho brocardo 'in dubio pro reo' ou 'in dubio contra fiscum', inspirado em medida liberal", acrescentando:

"Parece mesmo que o art. 112 acolhe o adágio de Modestino, formulado como reação às características do sistema jurídico romano. Em verdade, não parece injusta a posição de dúvida favorecer o contribuinte, principalmente em se tratando de ilícito tributário — teoria do favorecimento do contribuinte na interpretação da norma financeira ('di oscuro significato'). Outros autores firmam idêntico princípio: 'se a incerteza deriva de texto não claro, vale a regra 'in dubiis questionibus reofavorendum est... se', ao contrário falta prova certa, a norma financeira é interpretada 'contra fiscum', pois — 'melior est conditio possidentis'.

92. Finalmente, nos casos de dúvida, adota-se a solução mais favorável ao contribuinte, segundo uma preponderante corrente de opinião" (Comentários ao Código Tributário Nacional. 5ª. ed. Coordenação Ives Gandra Martins. vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144/5).